

الازدواج الضريبي الدولي بين تضارب الاختصاص الضريبي وأزمة التحصيل الجبائي الدولي

International Double Taxation Between Conflicts of Tax Jurisdiction and the Crisis of International Tax Collection

Chaimae ELMOUTCHOU شيماء المنتشو

باحثة بسلوك الدكتوراه

مختبر الدراسات والأبحاث في القانون العام والعلوم السياسية

كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية سلا

جامعة محمد الخامس بالرباط

ملخص

تُعد السياسة الجبائية أحد الركائز الأساسية لأي نظام اقتصادي حديث، إذ تهدف إلى تحقيق التوازن بين متطلبات تمويل الإنفاق العمومي وتحفيز الاستثمار والنمو الاقتصادي. غير أن العولمة الاقتصادية وتزايد حركة رؤوس الأموال والأشخاص بين الدول أفرزت إشكالية معقدة تتمثل في الازدواج الضريبي الدولي، أي خضوع نفس الدخل أو الربح للضريبة في دولتين أو أكثر. ينشأ هذا الازدواج عادة بسبب اختلاف أسس الإقامة أو مصدر الدخل بين التشريعات الجبائية الوطنية، مما يؤدي إلى تحميل المكلفين أعباء مالية مضاعفة ويضعف جاذبية الاستثمار الأجنبي. ولتجاوز هذه الإشكالية، تعتمد الدول عدة آليات، أهمها الاتفاقيات الثنائية لتجنب الازدواج الضريبي التي تهدف إلى توزيع حق فرض الضريبة بين الدول بشكل منصف، وضمان الشفافية وتبادل المعلومات الجبائية.

كما تلعب المنظمات الدولية مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) دوراً محورياً في وضع معايير دولية لمكافحة التهرب الضريبي والحد من تآكل الوعاء الضريبي. وفي هذا الإطار، تبرز أهمية تبني سياسة جبائية متوازنة تقوم على العدالة والفعالية، وتستجيب للتحولات الاقتصادية الرقمية والعابرة للحدود. إن معالجة الازدواج الضريبي ليست فقط مسألة تقنية، بل هي قضية سيادية تتعلق بحق كل دولة في فرض الضرائب، ما يستدعي تنسيقاً دولياً فعالاً لضمان نظام ضريبي عالمي أكثر عدالة واستقراراً.

الكلمات المفتاحية: الازدواج الضريبي الدولي - الضرائب - السياسة الجبائية - الاتفاقيات الدولية.

Abstract

Fiscal policy represents a cornerstone of modern economic systems, aiming to balance public revenue needs with incentives for investment and sustainable growth. However, with globalization and the increasing mobility of capital and individuals, a major challenge has emerged: international double taxation—the

situation where the same income or profit is taxed by two or more countries. This problem often arises from differences in tax residence criteria or the source of income definitions under national laws. As a result, taxpayers face double financial burdens, and countries may lose competitiveness in attracting foreign investment. To mitigate this issue, states have developed several mechanisms, notably bilateral tax treaties designed to allocate taxing rights fairly and prevent income from being taxed twice.

International organizations, particularly the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), play a vital role in establishing international standards to combat tax evasion and base erosion. In this context, it becomes essential to adopt a fair, efficient, and transparent tax policy that adapts to global economic and digital transformations.

Addressing double taxation is not merely a technical matter but also a question of fiscal sovereignty, as it involves the delicate balance between a country's right to tax and the need for global coordination. Ultimately, effective international cooperation can help build a more equitable and stable global tax system.

Keywords: Double Taxation ,Taxes , international agreements ,taxes policy.

المقدمة

شهد العالم بعد الحرب العالمية الثانية تطورات عديدة على مختلف الأصعدة، خاصة على صعيد عولمة الاقتصاد مع تحرر الاقتصاد بالتوجه نحو الرأسمالية بدل الاشتراكية. حيث تطورت التجارة من مرحلة قصورها على تبادل المواد الأولية المصنعة والمعادن فقط، إلى انتقال رؤوس الأموال ونشأة المؤسسات متعددة الجنسيات. ومع هذا التطور كان لا بد على المشرع الضريبي أن يكيف القوانين للتسهيل في مجال الاستثمار، الضرائب، القوانين التجارية والنقد. فأغلب الدول حالياً تتجه نحو الإلغاء التدريجي للعوائق الضريبية التي قد تعرقل انتقال عناصر العمل وتوفير مناخ مناسب للاستثمارات الأجنبية. وفي إطار العولمة الاقتصادية تمت عولمة القوانين الجبائية. حيث اعتمدت أغلب دول العالم الثلاثية الضريبية التي تعني تطبيق ضريبة عامة على الإنفاق والضريبة على القيمة المضافة، وضريبة على الأشخاص المعنوية أي الشركات، وضريبة على الأشخاص الطبيعيين¹.

تتمتع جميع الدول بالسيادة الكاملة على ضرائبها. وهذا ما يسهل عليها تنفيذ مختلف السياسات الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق الأهداف المرسومة. حيث تعتبر السياسة الجبائية جزءاً من السياسة المالية التي هي إحدى أدوات وفنون السياسة الاقتصادية، فهي تبحث في مختلف الظواهر الجبائية وتحلل أوجه النشاط المالي، لتعين الدولة على المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع. هذا مع احترام المبادئ التي تقوم عليها الضريبة نذكر، منها العدالة والوضوح².

فلكل دولة سيادة تجعلها تفرض ما تشاء من الضرائب والرسوم على مختلف التعاملات الاقتصادية التي تقع داخل اقليمها، وحتى تلك التي تقع خارج اقليمها ويربطها مصدر أو ملجأ معين بهذه الدولة، وهذا ما أدى إلى ظهور مشاكل دولية ذات طابع جبائي في غاية الخطورة، على رأسها الازدواج الضريبي الدولي فكل دولة تبحث عن مصالحها متناسية مصالح المزمين بالضريبة، وهو ما يقيد التجارة الدولية ويحد من تدفق رؤوس الأموال بين مختلف دول العالم. ويؤثر سلباً على العلاقات الاقتصادية الدولية، نتيجة مضاعفة العبء الضريبي الدولي الذي يتحمله المزمين الدولي، ويفتح المجال أمام المزمين للتهرب من دفع الضرائب المترتبة عليهم في بلد معين ودفعها في بلد آخر، أو التملص من أدائها بشكل كلي، باستعمال أساليب الغش والاحتيال، وفي الكثير الأحيان قد يصل الأمر إلى لجوء المزمين الدولي إلى الملاذات الضريبية، خاصة بالنسبة للشركات العملاقة ذات الجنسيات المتعددة³. لذلك كان من الضرورة على الدولة المغربية كغيرها من الدول إلى خلق واعتماد حلول وسياسات جبائية وطنية إلى جانب الحلول الاتفاقية لتجنب هذه الإشكالية والتصدي لآثارها⁴.

¹ Pheuipanh Ngaosyvathn – Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, – Librairie générale de droit et jurisprudence – Paris – 1980 – p260.

² GUY GEST et Gilbert Texier – Droit fiscal international – Edition presses Universitaires de France – Paris – 1985 – page 224.

³ حفو محمد، إشكاليات الازدواج الضريبي وكيفية تجاوزها، مجلة القانون والأعمال الدولية، تاريخ نشر المقال: 6 يونيو، 2018.

شاهد بتاريخ: 20 شتنبر 2025، <https://www.droitentreprise.com/> إشكاليات-الازدواج-الضريبي-وكيفية-تج

⁴ د/ لعجال ياسمين، أستاذة محاضرة بكلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة قاصدي مرباح، إشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الخامس عشر / يونيو 2016.

وهذا ما سأحاول مناقشته وطرحه، من خلال تفكيك عناصر الموضوع والوقوف عند أهم نقاطه.

إشكالية الموضوع:

إلى أي حد استطاعت السياسة الجبائية الحد من إشكالية الازدواج الضريبي الدولي؟

فرضيات الموضوع:

وللإجابة عن إشكالية الموضوع ومختلف التساؤلات التي يطرحها قمت بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: مضاعفة العبء الضريبي الذي يقع على عاتق المكلف يؤدي به إلى البحث عن وسائل غير قانونية

قصده التهرب من أداء الضريبة؛ مما يمس بمبدأ العدالة الجبائية.

الفرضية الثانية: ظاهرة الازدواج الضريبي لا تمهد لبيئة استثمارية سليمة حاضنة للاستثمار.

الفرضية الثالثة: إن مكافحة إشكالية الازدواج الضريبي الدولي يستدعي وضع سياسة جبائية هادفة ومصقولة مدعومة

بالصلاحيات والوسائل اللازمة، كما أنها تتطلب معرفة دقيقة لحجمها وخطورتها.

الفرضية الرابعة: أصبح الازدواج الضريبي الدولي من أهم المشاكل التي تؤثر على العلاقات الاقتصادية الدولية؛ ذلك

نتيجة لمضاعفة العبء الضريبي الذي يتحمله المزم الدولي، مما يؤثر ذلك على حجم الاستثمارات الأجنبية، ومحاولة معالجتها

هذه الظاهرة نجد أن الدول قد أبرمت مجموعة الاتفاقيات الوطنية والدولية.

أهمية الموضوع:

يعتبر الازدواج الضريبي الدولي من أهم تحديات الجبائية الدولية، حيث أتعب الدول والهيئات والمنظمات الدولية في إيجاد

حلول مناسبة له. حيث بذلت جهداً كبيراً لإيجاد الوسائل الملائمة لمعالجته، وتوجيه السلطات الضريبية نحو الطريقة الأمثل للقيام

بذلك. وعلى رأس هذه الطرق، الاتفاقيات الجبائية الدولية خاصة الثنائية منها.

وتكمن أهمية الموضوع في تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه الاتفاقيات الجبائية الدولية في الحد من هذه الظاهرة.

وكذا تحليلها لمعرفة الإجراءات والطرق المعتمدة فيها لحل ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي. فهي أداة فعالة جداً وتساهم في تشجيع

التبادلات التجارية الدولية والاستثمارات الدولية بين دول الاتفاقية.

خطة البحث:

المبحث الأول: واقع السياسة الجبائية على ضوء الازدواج الضريبي الدولي

المبحث الثاني: سبل مكافحة الازدواج الضريبي الدولي

المبحث الأول: واقع السياسة الجبائية على ضوء الازدواج الضريبي الدولي

أصبح الاستثمار الأجنبي منذ العشرية الأخيرة من القرن الماضي يحظى باهتمام ورعاية كبيرين من قبل الدول، حيث ساد

فيما بينها تنافس كبير لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية خاصة من قبل الدول النامية، نظراً للوضعية الحرجة التي كانت تعيشها

اقتصاديات هذه الأخيرة. إلى أن تنبّهت الدول إلى ضرورة تشجيع الاستثمار الأجنبي كمصدر بديل للعملة الصعبة، ومن فعالية

الاستثمار الأجنبي كآلية لتحقيق التنمية. ولكن في ظل تمسك الدول بمبدأ سيادتها وسياساتها الضريبية وعدم ملائمة تشريعاتها وقوانينها الضريبية للمستجدات الاقتصادية العالمية، سرعان ما اصطدمت بما يعرف بإشكالية الازدواج الضريبي الدولي، والذي يتمثل في خضوع نفس الدخل أو المال إلى نفس الضريبة أو ضريبة من نفس النوع خلال نفس الفترة من طرف أكثر من دولة، الأمر الذي من شأنه التأثير سلبا على مستقبل العلاقات الاقتصادية الدولية، كما ينجر عنه آثار سلبية خطيرة على اقتصاديات الدول، حيث أصبح الازدواج الضريبي الدولي من أهم الإشكاليات التي تحول دون اتساع نطاق التجارة الدولية عامة والاستثمارات الأجنبية بصفة خاصة الأمر الذي استدعى معالجته وتسويته¹.

- سأتطرق من خلال هذا المبحث، إلى تشخيص الازدواج الضريبي الدولي، أنواعه - أسبابه وشروطه (كمطلب أول)... ثم الازدواج الضريبي الدولي وآثاره على السياسة الجبائية للدول (كمطلب ثاني).

المطلب الأول: أنواع الازدواج الضريبي الدولي، أسبابه وشروطه

سأعالج من خلال هذا المطلب كل من، أنواع الازدواج الضريبي الدولي (الفقرة الأولى)، وأسبابه وشروطه (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: أنواع الازدواج الضريبي

يمكن تصنيف الازدواج الضريبي حسب معيارين:

أ - من حيث نطاق فرض الضريبة: (وينقسم إلى ازدواج ضريبي داخلي وآخر دولي)

يكون الازدواج داخليا عندما تتوافر عناصره داخل الحدود الإقليمية للدولة، ويكون دوليا عندما تتوافر عناصره في نطاق أكثر من دولة واحدة، ويحدث ذلك عندما يحقق المزمز أرباحا في غير وطنه الأصلي فتحسب في عداد دخله ويدفع ضريبة عنها في وطنه، ويخضع في الوقت نفسه لضريبة الدولة التي حقق فيها الأرباح².

أولاً- الازدواج الضريبي الداخلي: هو ازدواج ضريبي لا يتسم بصفة دولية أي أن المزمز بالضريبة يقوم بدفع ضريبتين أو أكثر على نفس الوعاء الضريبي خلال نفس الفترة الزمنية وفي نفس الإقليم. ويمكن أن نميز شكلين من هذا النوع، دولة بسيطة مثل المغرب تقوم بفرض قانون ضريبي عام يخضع له كل المقيمين في الدولة رغم اختلاف الأقاليم التي ينشطون فيها. ودولة فدرالية كالولايات المتحدة الأمريكية التي نميز فيها نوعين من الضرائب، ضرائب اتحادية خاصة بكل ولاية وضرائب عامة تفرضها الدولة³.

ثانياً- الازدواج الضريبي الدولي: وهو موضوعنا. ويقصد به قيام دولتين على الأقل بفرض نفس نوع الضريبة على المزمز بالضريبة على نفس الوعاء الضريبي خلال نفس الفترة الزمنية وكل ضريبة تدفع في الدول الفارضة لها. أي أن مُجدّ مواطن مغربي لديه مؤسسة صناعية بتونس يتم فرض ضريبة على أرباح الشركات في تونس وفي المغرب خلال نفس الفترة الزمنية. ويمكن أن يتم دفعها

¹ مُجدّ صديق رمضان. نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية. مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية. المجلد 05. العدد الأول. المعهد العربي للتخطيط. الكويت. 2002. ص. 16.

² حسين عوضة - وعبد الرؤوف قطيش - "المالية العامة" الموازنة والضرائب والرسوم - دراسة مقارنة - دار الخلود - طرابلس - الطبعة الأولى 1995 - ص 395-396.

³ يونس أحمد بطريق حامد عبد المجيد دراز - المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة - الدار الجامعية - الإسكندرية - مصر - السنة - 1986 - الصفحة 13.

أكثر من مرتين، فلنفرض أن مُجَّد فتح فرعاً في مصر فقد يؤدي تضارب السيادة الضريبية والاختصاصات الضريبية إلى فرض ضريبة أرباح الشركات على مُجَّد في تونس والمغرب ومصر¹.

ويتفق الازدواج الدولي مع الازدواج الداخلي في العناصر والمفهوم، إلا أنهما يختلفان في الأسباب. تعود أسباب الازدواج الضريبي الداخلي إلى تعدد السلطات التي تفرض الضريبة ويبدو ذلك في الدولة البسيطة من خلال إعطاء الحق للسلطة المركزية وللسلطات الإقليمية. أما بالنسبة للدولة المركبة (الاتحادية) حيث توجد سلطة الاتحاد وسلطة الولايات مثل، الولايات المتحدة الأمريكية، حيث من الجائز أن تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة مع توافر الشروط الأخرى. كما قد يحدث الازدواج الداخلي نتيجة لطبيعة النظام الضريبي حيث تفرض السلطة المختصة ضريبة عامة على الدخل ثم ضريبة نوعية على كل فرع من فروع الدخل فتتحقق جميع عناصر الازدواج.

ويتحقق الازدواج الضريبي الدولي لأسباب تتعلق بسلطة كل دولة وسيادتها على إقليمها مما يجعلها صاحبة صلاحية مطلقة في فرض الضرائب، فعندما تمارس أكثر من دولة هذا الحق يؤدي الأمر إلى الازدواج الضريبي بل وإلى تعدد الضرائب في الكثير من الأحيان، فتفرض بعض الدول ضريبة عامة على الدخل على أساس محل إقامة الملمزم، ودول أخرى تفرض ضرائب نوعية على الدخل على أساس محل تحقق الدخل مما يجعل الملمزم الذي يقيم في دولة ويحقق ربحاً في أخرى يخضع لضريبتين على الدخل.

ب - من حيث نية المشرع (هدف السياسة الجبائية): ونفرق هنا بين الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود

أولاً- الازدواج الضريبي المقصود:

قد يسعى المشرع الضريبي إلى تحقيق الازدواج الضريبي عن قصد من خلال النص عليه في التشريعات الضريبية، ويعرف الازدواج الضريبي المقصود بأنه (هو الازدواج الذي قصده المشرع أي تعمد إحداثه داخل الدولة لتحقيق أغراض معينة قد تكون مالية أو اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية)².

يكون الازدواج الضريبي مقصوداً عندما يتعمد المشرع إحداثه، فيوفر جميع عناصره ويتبني من وراء ذلك تحقيق أغراضاً شتى أهمها:

أ- الحصول على إيرادات إضافية: وذلك من خلال قيام المشرع الضريبي بفرض ضرائب إضافية إلى جانب الضرائب الأصلية بهدف تحقيق مزيد من الإجراءات المالية للدولة أو زيادة العدالة الضريبية، أو بهدف سد عجز مؤقت في الموازنة العامة للدولة.³

¹ د. طاهر الجنابي - علم المالية العامة والتشريع المالي، جامعة بغداد، كلية الحقوق، مطبعة العاتك، بلا سنة، ص: 150-153.

² المحجوب رفعت، المالية العامة (النفقات و الإيرادات)، دار النهضة العربية، 1996 ص 149 .

³ د. عبد الهادي مقبل، نظرية الضريبة، كلية الحقوق، جامعة طنطا، مكتبة جامعة طنطا، سنة 2003، ص 206-207 .

ب - الحد من ارتفاع الدخل: قد يسعى المشرع لإحداث ازدواج ضريبي المقصود داخل الدولة وذلك من أجل الحد من ارتفاع الدخل، من خلال فرض ضريبة على أصحاب دخول معينة. علاوة على الضرائب التي تفرض على كافة الملتزمين بحيث ينشأ هنا الازدواج الضريبي المقصود، لفئة معينة من الملتزمين.¹

ثانياً- الازدواج الضريبي غير المقصود:

إن هذا النوع من الازدواج الضريبي يكون عكس الازدواج الضريبي المقصود، يحصل دون قصد من المشرع الضريبي، ويحصل نتيجة عدم تناسق في النظام الضريبي داخل الدولة وخاصة الدول الاتحادية²، وقد يحدث نتيجة قيام كل دولة بفرض الضرائب وذلك بما لها من حق سيادة والسلطان على إقليمها دون الأخذ بعين الاعتبار إذا كانت هذه الضريبة تفرض من قبل دولة أخرى، وأن الازدواج الضريبي الدولي في الغالب يكون غير مقصودا ويرجع إلى سيادة الدولة في فرض الضريبة.

الفقرة الثانية: أسباب الازدواج الضريبي الدولي وشروطه

أولاً: أسباب الازدواج الضريبي الدولي

ترجع أسباب الازدواج الضريبي الدولي من بداية ظهور فكرة الضريبة باعتبارها كمورد مالي مهم تعتمد عليه الدول في تمويل ميزانية الدولة، كما إن ممارسة الدول لسيادتها الضريبية حتى خارج إقليمها، وفي ظل انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية وتشابك العلاقات الاقتصادية الدولية، وعندما بدأ الأفراد بالتنقل خارج حدود دولتهم الأصلية، ويمارسون النشاط الاقتصادي، برز الازدواج الضريبي الدولي كمشكلة حقيقية.³

- تتعدد أسباب الازدواج الضريبي الدولي والتي يمكن تلخيصها بما يأتي:

أولاً: تعارض معايير الإسناد الضريبي بين الدولي:

يُعتبر اختلاف الدول في تحديد معيار الخضوع للضريبة السبب الرئيسي في نشوء الازدواج الضريبي الدولي. فهناك دول تعتمد مبدأ الإقامة، حيث تفرض الضريبة على المقيمين عن دخلهم العالمي بغض النظر عن مكان تحققه، ودول أخرى تعتمد مبدأ المصدر، حيث تُخضع للضريبة كل دخل متحقق داخل إقليمها، سواء أكان صاحبه مقيماً أم غير مقيم. وعندما يتقاطع المبدآن، كما في حالة شخص مقيم في دولة "أ" يحقق دخله في دولة "ب"، فإن الدولتين معاً تطالبانه بالضريبة على نفس الدخل، مما يؤدي إلى ازدواج ضريبي فعلي.

ثانياً: ازدواج الإقامة أو تعدد الجنسية:

قد ينتج الازدواج الضريبي كذلك عن ازدواج الإقامة الضريبية عندما تتوافر في شخص معين شروط الإقامة في أكثر من دولة، سواء من حيث مدة الإقامة أو مركز المصالح الحيوية أو محل السكن الدائم. وفي هذه الحالة تعتبره كل دولة "مقيماً ضريبياً"،

¹ د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 289-300.

² مُجد وديع بدوي، دراسات في المالية العامة، القاهرة، دار المعارف المصرية، السنة، 1966 ص-234 وما بعدها.

³ د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي الضرائب من الدخل، دار حامد للنشر، عمان، 2015، ص 77.

وتفرض عليه الضريبة على أساس دخله العالمي. كما يمكن أن ينتج الازدواج الضريبي عن تعدد الجنسية، إذ قد تعتبر كل دولة من الدولتين المعنيتين أن حمل جنسيتها كافٍ لفرض الضريبة على مواطنيها أينما وجدوا، كما هو الحال في بعض الأنظمة الضريبية التي تعتمد الجنسية كمعيار للخضوع.

وبمفهوم التشريعات الضريبية هو إقامة الشخص في مكان ما إقامة دائمة على وجه الاعتبار، وتحقق الإقامة الفعلية إذا ما توافرت نية البقاء والاستقرار في ذلك المكان.¹

ثالثا: ضابط المصدر (التبعية الاقتصادية): وينطوي هذا المبدأ على إقرار حق الدولة في فرض الضريبة على جميع المداخل التي تنشأ داخل إقليمها بصرف النظر عن جنسية أو موطن إقامة الأشخاص الذين تؤول إليهم. إذ يتخذ هذا المبدأ من مكان نشوء الدخل أو الربح أساسا للخضوع للضريبة، حيث يعتبر مكان نشوء الدخل أو الربح سببا كافيا لفرض الضريبة.² إن اختلاف الدول في تطبيق المعيار المتخذ كأساس لفرض الضريبة ما بين اعتماد ضابط الجنسية بغض النظر عن إقامة الشخص، وبين اعتماد البعض الآخر على معيار الإقليمية القائم على أساس التبعية الاقتصادية بغض النظر عن مصدر الدخل والأرباح، ومنها من اتخذ من معيار الإقامة والموطن أساسا لتحديد خضوع الدخل أو الربح للضريبة من عدمه، وفي ظل تمسك كل دولة بمبدأ سيادتها الضريبية المطلقة فسيبقى هذا سببا رئيسيا مباشرا يؤدي إلى تحقيق الازدواج الضريبي الدولي غير المقصود، بخضوع الملمزم بالضريبة لأكثر من ضريبة على نفس الوعاء لا بقصد وإنما لاختلاف ضوابط الإخضاع الضريبي المعتمدة من الدول.

رابعا: غياب الاتفاقيات الدولية أو قصورها

يُعد غياب الاتفاقيات الثنائية أو المتعددة الأطراف أحد الأسباب الجوهرية لاستمرار الازدواج الضريبي الدولي. فحين لا توجد اتفاقية تُوزع حق فرض الضريبة بين الدول، تطبق كل دولة قوانينها الداخلية دون مراعاة لحق الدولة الأخرى. وحتى في حال وجود اتفاقيات، فإن قصورها أو غموض صياغتها قد يؤدي أحيانا إلى تداخل الاختصاصات الضريبية بين الدولتين المعنيتين.³

خامسا: اختلاف تفسير المفاهيم والمصطلحات الضريبية⁴

ينشأ الازدواج الضريبي أيضا نتيجة اختلاف الدول في تفسير المصطلحات الأساسية مثل "الإقامة"، و"المصدر"، و"الدخل"، و"الأرباح المحققة"، إذ قد تتبنى كل دولة تعريفا خاصا بها يوسع من نطاق الخضوع للضريبة، فيتولد بذلك تضارب في تطبيق النصوص الضريبية. فقد تعتبر دولة أن الأرباح الناتجة عن خدمات إلكترونية قدمت عن بُعد ذات مصدر داخل إقليمها، بينما تعتبرها الدولة الأخرى ذات مصدر خارجي، مما يؤدي إلى فرض ضريبتين على نفس الدخل.

¹ محمد الزغي، القانون الضريبي الدولي وأثره على حركة رؤوس الأموال، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2019، ص. 45.

² محمد الزغي، نفس المرجع، ص: 45.

³ سامي خليل، الازدواج الضريبي الدولي: دراسة تحليلية لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 45، 2021، ص. 67.

⁴ lemens Fuest & Nadine Riedel, *Taxation and the Digital Economy: Issues and Challenges*, Oxford University Press, 2019, p. 14.

خامسا: الشركات الأجنبية

ظهرت في الآونة الأخيرة شركات دولية عمالقة تزاوّل أعمالها في مختلف دول العالم برؤوس أموال ضخمة وميزانية ضخمة، مما أدى ذلك إلى إحداث ازدواج ضريبي دولي بسبب تسابق الدول حول أحقيتها بفرض ضريبة عليها.¹

سادسا: حرية تداول رؤوس الأموال

إن الرغبة في التطور والعمل أدى إلى توسع الاستثمار الذاتي ليصبح استثمار دولي، مما أدى ذلك إلى نشأة روابط اقتصادية ومالية وثيقة بين الدول المختلفة.²

سابعا: الضرائب الجديدة:

رغبة الدول في زيادة إيراداتها وسد نفقاتها وذلك عن طريق فرض ضرائب جديدة على الملمزم أي كان مصدر الدخل، سواء من داخل البلاد أو من الخارج مما أدى ذلك إلى ظهور الازدواج الضريبي بشقيه الداخلي والدولي.³

ثانيا: شروط الازدواج الضريبي الدولي

أولاً: وجود دولتين ذواتي سيادة تفرض كل منهما ضريبة مستقلة

يُعد وجود دولتين أو أكثر تمارس كل منهما سيادتها المالية شرطاً أساسياً لقيام الازدواج الضريبي الدولي. فلا يمكن أن يتحقق الازدواج إذا تعلق الأمر بضرائب مفروضة من جهات داخل نفس الدولة، لأن ذلك يدخل ضمن إطار الازدواج الضريبي الداخلي وليس الدولي. وتستند كل دولة، في هذا السياق، إلى قوانين ضريبية وطنية تفرض بواسطتها ضريبة مستقلة على الدخل أو رأس المال، دون الالتزام بقانون الدولة الأخرى.

أما من وجهة النظر الاقتصادية فهي لا تقف عند التنظيم القانوني بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي، فمن الناحية الواقعية والمنطقية فإن الشخص المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية، ومن ثم فإنه لا يوجد ازدواج ضريبي. ويسمى الازدواج في هذه الحالة الازدواج الاقتصادي. ويقابله الازدواج القانوني الذي يستلزم وحدة الشخص الملمزم بالضريبة من الناحية القانونية.⁴

ثانياً: خضوع نفس الوعاء أو الشخص للضريبة في الدولتين⁵

¹ فوزي عطوي، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003، ص. 263.

² د. حبيب الرحمن حدي، دور السياسة الضريبية في اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية في الدول الآخذة في النمو، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1982، ص. 141.

³ د. رياض الشيخ، المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية، دراسة في الاقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966، ص. 453.

⁴ أحمد الشليبي، مبادئ القانون الضريبي المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، 2020، ص. 67.

⁵ سامي خليل، مرجع سابق، ص. 58.

حتى يتحقق الازدواج الضريبي الدولي، يجب أن ينصب كل من النظامين الضريبيين في الدولتين على الوعاء الضريبي ذاته، أي أن يكون موضوع الضريبة واحداً. وقد يكون هذا الوعاء: دخلاً شخصياً، أو أرباحاً تجارية، أو فوائد مالية، أو ثروة ثابتة أما إذا اختلف الوعاء بين الدولتين، فإن ذلك لا يُعد ازدواجاً ضريبياً.

¹ ثالثاً: تحقق الواقعة المنشئة للضريبة في كلتا الدولتين

تشكل المسؤولية الضريبية نتيجة تحقق الواقعة المنشئة في النظام الضريبي الوطني لكل دولة. وتتجسد هذه الواقعة عادة في: الإقامة الضريبية، أو مصدر الدخل، أو تواجد رأس المال داخل إقليم الدولة، وعندما يتحقق أحد هذه المعايير في دولتين مختلفتين، فإن كل دولة تعتبر نفسها مختصة بفرض الضريبة على نفس الدخل.

رابعاً: تعارض معايير الإسناد الضريبي بين الدول

يؤدي اختلاف المعايير المعتمدة من قبل الدول إلى نشوء تنازع في الاختصاص الضريبي. وغالباً ما يكون التعارض بين: مبدأ الإقامة: الذي يُخضع المقيم في الدولة للضريبة على دخله العالمي، مبدأ المصدر: الذي يُخضع الدخل المتحقق داخل الدولة للضريبة بغض النظر عن إقامة صاحبه. فعندما تعتمد دولة "أ" مبدأ الإقامة، وتعتمد دولة "ب" مبدأ المصدر، قد تفرض كلتاها الضريبة على نفس الدخل. خامساً: وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة: يشترط أخيراً لتحقيق ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي وحدة المدة التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة أما إذا فرضت الضريبة على دخل المزم في سنة معينة ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن في سنة تالية فهنا لا نكون بصدد الازدواج الضريبي لاختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة.

المطلب الثاني: الازدواج الضريبي الدولي وآثاره على السياسة الجبائية

على الرغم من مشروعية الازدواج الضريبي الدولي، الذي يستمد هذه المشروعية من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين في إقليمها وعلى الأموال والدخول الناتجة عن مصادر منها، إلا أن ذلك لا يخفي ما يترتب من آثار سلبية خطيرة قد تؤدي إلى الإخلال بفاعلية النظام الجبائي "السياسة الجبائية"، حيث يمكن أن تترتب عنه آثار سلبية مباشرة (فقرة أولى) وأخرى غير مباشرة (فقرة ثانية).

الفقرة الأولى: الآثار السلبية المباشرة

يترتب عن إشكالية الازدواج الضريبي الدولي آثار سلبية مباشرة، نظراً للأضرار المباشرة التي تلحقها بالسياسة الجبائية الوطنية، من خلال عرقلة حركة رؤوس الأموال الأجنبية (أولاً)، ومنها ما يمس بأهم مبادئ فرض الضريبة، ونقص ذلك مبدأ العدالة الضريبية (ثانياً).

أولاً/ عرقلة حركة انتقال رؤوس الأموال الأجنبية:

¹ فاطمة عبد الله، الضريبة الدولية والعدالة الضريبية في ظل العولمة، المركز العربي للنشر، تونس، 2022، ص. 89.

يلعب الاستثمار الأجنبي كأحد مصادر التمويل الخارجية دورا هاما وحيويا بالنسبة للاقتصاد الوطني نظرا لما يقدمه من خدمات للتنمية الاقتصادية والتخفيف من أعبائها لما يترتب من عملة صعبة، بالتالي فإن عرقلة حرية انتقال رؤوس الأموال الأجنبية يشكل خطورة وتهدد كبيرين للاقتصاد الوطني.

فالدول الراغبة في جذب الاستثمارات الأجنبية تسعى جاهدة إلى توفير أدوات مختلفة في سياستها الضريبية يمكن الاختيار بينها وفق ظروف مناخ الاستثمار الدولي وأغراضها التنموية، حيث تحاول الدول في سبيل تطوير منظومتها الضريبية باتجاه الاستثمار، صياغة مناهج مختلفة لجذب الاستثمار الأجنبي، وتحتل الحوافز الضريبية الممنوحة كإغراءات لاستقطاب الاستثمارات الأجنبية.

والجدير بالذكر أن نجاح تطوير المنظومة الضريبية اتجاه الاستثمار الدولي لا يعتمد فقط على التشريعات والاتفاقيات، ولكن أيضا على أساليب تشغيل وتطبيق القانون الضريبي في الواقع العملي¹. الأمر الذي يعكس دور الضريبة الأساسي في توجيه رؤوس الأموال الأجنبية والتأثير المباشر في توطين الشركات، فجعل القوانين الضريبية والاتفاقيات الدولية الجماعية منها والثنائية المتعلقة بهذا الصدد تتخذ من الضريبة سبيلا أساسيا من أجل استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية مما يجعلها تتخذ مكانة هامة في تشجيع انتقال رؤوس الأموال والتحكم في التوطن الجغرافي للشركات والمشروعات الاستثمارية.

ثانيا/ المساس بمبدأ العدالة الضريبية:

من المتفق عليه أنه يتعين على الدولة أثناء شروعاتها في فرض الضرائب أن تتبنى نسقا من القواعد (المبادئ) قصد التوفيق بين مصلحة الدولة والملمزمين بالضريبة، ومن أهم هذه القواعد قاعدة العدالة الضريبية.

ويقوم هذا المبدأ على مساهمة كل عضو من أعضاء الجماعة (أفراد المجتمع) في الأعباء الضريبية كل حسب مقدرته التكاليفية². ومن القواعد الأساسية التي استقر عليها الفقه القانوني بشأن توزيع العبء الضريبي هو أن الأفراد الذين يعيشون في ظروف متساوية لا بد من معاملتهم معاملة متساوية. ويستمد هذا المبدأ في أساسه على مبدأ مساواة الأفراد أمام القانون، وفرض الضريبة لا يكون إلا في شكل قانون بالتالي فمن المنطق تطبيق المبدأ نفسه عليها. بالإضافة إلى أنه مبدأ دستوري في جميع دساتير الدول بالرغم من تعدد أنظمتها وتوجهاتها السياسية والاقتصادية.

بذلك فإن مبدأ العدالة الضريبية يقتضي أن يدفع الملمزمين بالضريبة ذوي القدرة المتساوية نفس القدر من الضرائب، بينما يدفع الملمزمين الذين لهم قدرة أكبر على مقدار أكبر³، ويعتبر هذا المبدأ أحد أهم الأركان التي يجب مراعاتها في وضع النظم

¹ فاطمة عبد الله، مرجع سابق، ص 100.

² محمد شريف. السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية. جامعة أبي بكر بلقايد. تلمسان. 2009/2010. ص 11.

³ زياد أحمد علي عرياسي. العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية. أطروحة مقدمة لاستكمال الحصول على درجة الدكتوراه في العلوم القانونية. كلية الدراسات العليا. جامعة نابلس. فلسطين. 2008. ص 18، 19.

الضريبية¹. بمفهوم آخر فإن العدالة الضريبية هي أن يتحمل كل فرد أو ممول نصيبه في تمويل النفقات العامة، وأن تعمل الضرائب على تخفيف حدة التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع، بالتالي العمل على إعادة توزيع الدخل والثروات.²

وتجدر الإشارة إلى أن مبدأ العدالة الضريبية تحكمه أربع (04) قواعد رئيسية تتمثل في:

- أ) - المساواة أمام الضرائب: أي تحمل الأفراد للأعباء الضريبية بتساوي
- ب) - عمومية الضريبة: ويقصد بها أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال في المجتمع، فلا يعفى الأفراد من دفعها دون مبرر، كما لا تفرض على أموال دون أخرى.
- ج) - شخصية الضريبة: مضمونها ضرورة أن يراعي القانون الضريبي ظروف الملزم الشخصية ومركزه المالي، وتختلف هذه النظرية بذلك عن النظرية العينية التي ينحصر اهتمامها في العين أو المال الخاضع للضريبة بعيدا عن الظروف الشخصية للملزم ومركزه المالي، لذا فإن هذه النظرية تنافي مبدأ العدالة.
- ت) - عدم ازدواجية الضريبة: فحواها عدم خضوع الملزم نفسه لأكثر من ضريبة على المال نفسه والفترة ذاتها، كما ويستوي الأمر إن كان هذا الازدواج قانونيا أم اقتصاديا.³

بذلك يتضح أن مفهوم العدالة يعترضه الكثير من الجدل والخلاف، إلا أن الفقه يتفق على أن العدالة الضريبية تشتق من مبدأ المساواة أمام الضريبة ومعاملة الممول وفق مقدرته وعدم ازدواجية فرض الضريبة، بالتالي فحدوث الازدواج الضريبي يعني خضوع الملزم بالضريبة لأكثر من ضريبة على المال نفسه وفي الفترة نفسها دون غيره، مما يؤدي إلى عدم المساواة في فرض الضرائب وبذلك المساس بمبدأ العدالة الضريبية وافتقار النظام الضريبي إلى ركن أساسي من أركانه.⁴

الفقرة الثانية: الآثار السلبية غير المباشرة

يترتب عن الازدواج الضريبي الدولي آثار سلبية غير مباشرة لا تقل خطورتها عن الآثار المباشرة، من خلال تشجيع الملزمين في سياق محاولتهم للتخفيف من حدة العبء الضريبي الناجم عن الازدواج الضريبي إلى اللجوء إلى ما يعرف بالتهرب الضريبي الدولي (أولا). بالإضافة إلى ظهور ما يعرف بالمنافسة الجبائية المضرة (ثانيا).

أولا/ تشجيع التهرب الضريبي:

يمكن تعريف التهرب الضريبي الدولي على أنه العمل على التخلص من الضريبة المفروضة في موطنها عن طريق التهرب (المداخيل والأرباح) التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد التي حققت فيه فعلا إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم. أو هو التهرب الخارجي الذي يرتكب خارج حدود الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على الملزم، ويتم إما بطرق مشروعة عن

¹ أحمد العناني حمدي. اقتصاديات المالية العامة. الدار المصرية للطباعة والنشر. القاهرة، مصر. 1998. ص 265.

² محمد شريف. مرجع سابق. ص 12.

³ حسام فايز أحمد. العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية. أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في العلوم القانونية. كلية الدراسات العليا. جامعة نابلس. فلسطين. دون تاريخ. ص 67 إلى 71.

⁴ المرجع أعلاه، ص 80.

طريق استغلال الثغرات الموجودة في ترسانة القوانين الضريبية دون استعمال طرق احتيالية غير مشروعة وهو ما يسمى بالتهرب الضريبي الدولي المشروع. أو عن طريق استخدام طرق احتيالية غير مشروعة وهو ما يسمى بالغش الضريبي الدولي. حيث يمكن أن يلجأ الملتزمون بالضريبة عند تحملهم لعبء ضريبي أثقل ناتج عن الازدواج الضريبي الدولي إلى التخلص من كل الضريبة أو جزء منها باستعمال العديد من الأساليب المشروعة منها وغير المشروعة، مما ينجر عنه آثار سلبية خطيرة. فالضريبة تشكل أهمية كبيرة في اقتصاديات الدول نظرا لاعتماد أغلب الدول خاصة التي في طور النمو ومن بينها المغرب بدرجة أساسية في تمويل نفقاتها العامة على الإيرادات الضريبية والرسوم. بذلك يمثل التهرب الضريبي الدولي خطورة مالية واقتصادية للدول، فانتشار هذه الظاهرة يؤدي إلى حرمان خزينة الدولة من جزء كبير من الأموال، بالتالي تكون الدولة قد انحرفت على هدفها الأساسي الذي تصبوا إليه من خلال إلزام الأفراد بدفع الضرائب وهو هدف تحقيق المنفعة (المصلحة) العامة. كما يدفع بالدولة إلى اللجوء إلى وسائل مادية فيها مخاطرة كبيرة لمعالجة العجز المالي¹، كاللجوء إلى الإصدار النقدي (طبع العملة) أو طلب القروض الخارجية، والأخطر من ذلك اللجوء إلى رفع معدلات الضرائب الأمر الذي يزيد من العبء الضريبي وبذلك زيادة حدة الازدواج الضريبي الدولي، مما يخلف آثارا اجتماعية بالغة الخطورة.

ثانيا/ ظهور التنافسية الجبائية الدولية (غير المشروعة):

² شهد العالم خلال العقود الأخيرة تطورا كبيرا في حركة رؤوس الأموال والاستثمارات الدولية، مما دفع الدول إلى اعتماد سياسات جبائية مختلفة لاستقطاب المستثمرين الأجانب. غير أن هذا التنافس الضريبي لم يبق في حدود الممارسات المشروعة، بل تطور لدى بعض الدول إلى ما يعرف بـ **التنافسية الجبائية غير المشروعة**، أي اعتماد سياسات ضريبية تهدف إلى جذب الرساميل بطريقة تُخلّ بمبدأ العدالة الجبائية وتضرّ باقتصادات الدول الأخرى. وقد أصبحت هذه الظاهرة أحد التحديات الكبرى التي تواجه الحكامة الجبائية الدولية.

أسباب ظهور التنافسية الجبائية غير المشروعة³:

1/ العولمة المالية وتحرير حركة رؤوس الأموال

أدى الانفتاح العالمي وإلغاء القيود على حركة رؤوس الأموال إلى سهولة انتقال الاستثمارات من دولة إلى أخرى، مما جعل الدول تتنافس بشكل متزايد على تخفيض الضرائب أو منح امتيازات مفرطة لجذب المستثمرين. وبغياب تنسيق دولي صارم، تطور هذا التنافس نحو شكل غير مشروع.

2/ ضعف التعاون الجبائي الدولي

¹ Palan, Ronen, *The Hidden Treasury: Tax Havens and Globalization*, Cornell University Press, 40, 2010 .

² Hines, James R., "Tax Competition and Tax Havens," *Journal of Economic Perspectives*, p23, 2005.

³ دحمان بن عبد الفتاح، عبد القادر بوعزة . التنافسية الجبائية وأثرها على نماذج من اقتصاديات الدول المغربية . مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الخامس . جامعة قاصدي مرباح ورقلة . جوان 2011 . ص 284، 285.

عدم وجود آليات فعالة لتبادل المعلومات الضريبية وتطبيق قواعد شفافة أدى إلى استغلال بعض الدول هذا الفراغ عبر تبني أنظمة تفضيلية تُسهّل على الشركات متعددة الجنسيات تحويل أرباحها نحو ولايات ذات ضرائب شبه معدومة.

3/ سعي الدول صغيرة الاقتصاد لاستقطاب الرساميل الخارجية

بعض الدول ذات الاقتصاد المحدود وجدت في الضرائب المنخفضة وسيلة لتعويض غياب المقومات الاقتصادية الأخرى، مما جعلها تعتمد سياسات ضريبية هجومية تُعد غير منصفة للمنافسة الدولية.

4/ تطور الاقتصاد الرقمي وصعوبة تحديد مكان تحقق الدخل

مع ظهور الاقتصاد الرقمي، أصبحت الشركات قادرة على تحقيق أرباح عالمية دون وجود فعلي في الدول التي تنشط فيها، مما دفع بعض الدول إلى استغلال هذا التعقيد عبر تقديم نظم ضريبية تسهّل تحويل الأرباح إليها. أصبح التنافس الجبائي غير المشروع أحد أبرز التحديات التي تواجه الاقتصاد العالمي، لما يسببه من اختلالات مالية وتشويه للمنافسة بين الدول. ويتطلب الحدّ منه تعزيز التعاون الدولي، وتطبيق معايير الشفافية الجبائية، واعتماد قواعد دولية موحدة لتوزيع الوعاء الضريبي، إن مواجهة هذه الظاهرة تشكل شرطاً أساسياً لتحقيق نظام ضريبي أكثر عدالة واستدامة. كما تتسبب لها في ضياع مناصب الشغل وانتشار البطالة بشكل خطير، الأمر الذي يؤثر سلباً على البنية الاجتماعية لتلك الدول كانتشار الآفات الاجتماعية، أي عكس ما تحقّقه التنافسية الجبائية الدولية غير المضرة من منافع، وهو غالباً الأثر الذي يلحق باقتصاديات الدول النامية.¹

المبحث الثاني: سبل مكافحة الازدواج الضريبي الدولي

تسعى دول العالم جاهدة لتجنب الازدواج الضريبي الدولي من خلال سن تشريعات وقوانين تحمي منظومتها الجبائية والاقتصادية والاجتماعية، وحتى السياسية.

فضلاً عن مراعاة مصالحها السيادية والإقليمية، وكل ذلك بما يتوافق ويتمشى مع سياساتها الجبائية الوطنية.

المطلب الأول: وسائل وطرق تجنب الازدواج الضريبي الدولي

سأتطرق من خلال هذا المطلب إلى وسائل وسبل تفادي الازدواج الضريبي الدولي (الفقرة الأولى)، ثم الطرق التقنية المعمول بها دولياً لتجنب الازدواج الضريبي الدولي (الفقرة الثانية)

الفقرة الأولى: وسائل تجنب الازدواج الضريبي الدولي

1/ التشريع الداخلي:

تستطيع الدولة تفادي الازدواج الضريبي الدولي بواسطة التشريع الداخلي، أي الإعفاء من جانب واحد لرؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة لغرض تشجيع هذه الأموال لاستثمارها كما في قوانين الاستثمار، ويكون ذلك بأن تقيد

¹ المرجع السابق. ص 286.

الدولة سلطتها المالية من حيث امتدادها إلى خارج إقليمها كأن تعفى مواطنيها الذين يتخذون دولة أجنبية موطناً مالياً لهم من أن تسري عليهم الضريبة العامة على الإيراد إذا كانت الدولة الأجنبية التي يقيمون فيها تفرض مثل هذه الضريبة واتباع نظام الإعفاء الذي بموجبه يتمتع الإيراد الخارجي لرأس المال بالإعفاء الضريبي الكامل في دولة المستفيد ولا يخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها فقط، وأيضاً الإعفاء بالكامل ويشمل الإيرادات الخارجية كافة في دولة المستفيد أو الشركة الأم و نظام الإعفاء التصاعدي، فالإيرادات الخارجية وإن كانت تعفى من الضريبة في دولة المستفيد أو الشركة الأم فإن تلك الإيرادات تؤخذ بنظر الاعتبار عند تحديد معدل الضريبة التصاعدي المطبق على الدخل في بلد الأصل.

2/ الاتفاقيات الثنائية:

تعد الاتفاقيات الثنائية أهم آلية للتخلص من الازدواج الضريبي، إذ تحدد الدولة صاحبة حق فرض الضريبة على عناصر الدخل المختلفة، وتمنع الدول من فرض الضريبة مرتين على نفس الوعاء. وضرورة إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع الدول المتقدمة لغرض تشجيع الاستثمار وتطور الاقتصاد، أما شرعياً، فالإسلام منع حدوث ازدواج في تحصيل الزكاة وذلك في الحديث الشريف "لا ثنى في صدقة".

3/ الاتفاقيات المتعددة الأطراف:

تسعى هذه الاتفاقيات إلى تنسيق السياسات الجبائية بين مجموعة من الدول، خاصة في مجالات الأجور، الشركات، النقل الجوي والبحري، وذلك للحد من تضارب الاختصاص الضريبي.¹

الفقرة الثانية: طرق تجنب الازدواج الضريبي الدولي

1/ طريقة الخصم الضريبي

تسمح هذه الطريقة للمكلف بخصم الضريبة المدفوعة في دولة أجنبية من الضريبة المستحقة في دولته الأصل، مما يمنع الازدواج الكامل أو يخفف من آثاره.

2/ طريقة الإعفاء الضريبي

يقوم هذا الأسلوب على استبعاد الدخل الأجنبي من الوعاء الضريبي الوطني، بحيث لا يخضع للضريبة في بلد الإقامة.

المطلب الثاني: نماذج دولية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي

تتطرق في هذا المطلب إلى إجراءات المشرع الضريبي المغربي لتجنب الازدواج الضريبي عن طريق الاتفاقيات العربية والدولية (الفقرة الأولى)، ثم إلى الجهود الدولية لحل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي (الفقرة الثانية).

الفقرة الأولى: إجراءات المشرع الضريبي المغربي لتجنب الازدواج الضريبي عن طريق الاتفاقيات العربية والدولية

1/. توقيع اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة المغربية والمملكة العربية السعودية 14/ 04/ 2015

¹ مصطفى عبد القادر، لائحة الضرائب تضع ضوابط لتطبيق القانون، المصري اليوم، 2015/4/8.

في إطار تعزيز العلاقات الاقتصادية بين المملكة المغربية والمملكة العربية السعودية، تم التوقيع على اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي في شأن الضرائب على الدخل بين البلدين الشقيقين بالرباط بتاريخ 14 أبريل 2015. وقع الاتفاقية نيابة عن حكومة المملكة المغربية السيد محمد بوسعيد، وزير الاقتصاد والمالية، وعن حكومة المملكة العربية السعودية السيد إبراهيم بن عبد العزيز العساف، وزير المالية.

وتهدف الاتفاقية إلى تشجيع الاستثمارات بين البلدين وإزالة العوائق المالية التي يمكن أن تقيد حركة رؤوس الأموال والتبادل التجاري بين البلدين من خلال عدم ازدواجية الضرائب في الدولتين.

وتتضمن هذه الاتفاقية أحكاماً مختلفة تتعلق بمحاور عديدة منها تحديد نطاق تطبيق الاتفاقية، القواعد الضريبية المطبقة على كل من أصناف الدخل، طرق إزالة الازدواج الضريبي والمقتضيات المتعلقة بالضمانات الممنوحة للملزمين¹.

2/. توقيع اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المغرب وقطر 2013/12/28

تتعلق الاتفاقية بتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل².

3/. اتفاقية بين المغرب واليابان لتجنب الازدواج الضريبي 2020/01/08

تم توقيع هذه الاتفاقية بمقر وزارة الشؤون الخارجية والتعاون الإفريقي والمغاربة المقيمين في الخارج، وذلك على انعقاد هامش الدورة الخامسة للجنة المشتركة المغربية اليابانية بالرباط³.

الفقرة الثانية: الجهود الدولية لحل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي

إن مشكلة الازدواج الضريبي هي إحدى المشاكل الاقتصادية العالمية التي لها آثار سلبية على الاستثمار وعلى التجارة الدولية، التي لا يمكن الاستهانة بها، لذا اجتمعت الجهود الدولية من منظمات وهيئات دولية لحل هذه المشكلة، وهي كالاتي⁴:

أولاً: غرفة التجارة الدولية

حاولت غرفة التجارة الدولية منذ نشأتها عام 1920 أن تضع حل لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي، ذلك لتأثيراته الخطيرة على الاستثمارات الدولية وعلى حركة التجارة الدولية، حيث قامت غرفة التجارة الدولية بالعديد من الدراسات التي حاولت من خلالها إيجاد حلول لمشكلة الازدواج الضريبي الدولي، حيث قدمت واقترحت العديد من المقترحات لمعالجتها⁵.

ثانياً: عصبة الأمم

¹ توقيع اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين المملكة المغربية و المملكة العربية السعودية"، موقع وزارة الاقتصاد و المالية، المغرب، 2015/04/14.

² المغرب و قطر يوقعان اتفاقية للتعاون الثنائي"، وارد على موقع قناة الجزيرة القطرية الإخبارية، تاريخ زيارة الموقع 2023/12/11.

³ الموقع الرسمي لوزارة الاقتصاد والمالية، الرابط الإلكتروني، تاريخ زيارة الموقع: 2023-9-12
<https://www.finances.gov.ma/ar/Pages.aspx?fiche=3967> مستجدة

⁴ البرلمان الياباني يصادق على اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي في المغرب"، البوابة الوطنية الرسمية، المغرب، 2020/05/22.

⁵ طارق الضب، الازدواج الضريبي الدولي بين عوامل الاستفحال و فعالية و الآليات التوفيقية، مجلة جيل الأجيال المعقدة، العدد 23، ص 67.

تعتبر جهود عصبة الأمم، هي الحجر الأساس في حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي، حيث قامت بتشكيل لجنة الضرائب لبحث مشكلات الازدواج الضريبي الدولي، وعهدت هذه اللجنة إلى لجان ثانوية، من أجل دراسة التشريعات الضريبية للدول، من أجل التعرف على كيفية فرض الضريبة وماهي الأسس المعتمدة التي تعتمد عليها في فرضها، على شركات الوطنية والأجنبية.

و استطاعت عصبة الأمم المتحدة إلى عقد مؤتمرها في المكسيك عام 1943 و التي توصلت فيه إلى عقد اتفاقية ثنائية لمنع الازدواج الضريبي، و كانت هذه الاتفاقية من الاتفاقيات المهمة التي تخدم مصالح الدول النامية، لأنها عقدت من قبل ممثلين أغلبهم من الدول اللاتينية، وبعد ذلك أعادت صياغة هذه الاتفاقية من خلال اللجنة الضريبية خلال دورتها الرابعة في لندن و قامت بتعديل يلائم مصالحها، وبعد ذلك قامت عصبة الأمم بتوكيل هيئة الأمم المتحدة، لتكمل المسيرة عنها في حل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.

ثالثا: هيئة الأمم المتحدة

بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية برزت على الصعيد الدولي، منظمة الأمم المتحدة وكان الهدف من إنشائها هو حفظ الأمن والسلم الدوليين، وكانت من بين أهداف هيئة الأمم المتحدة هو تحقيق التعاون الدولي في حل المشاكل الاقتصادية الدولية لذا قامت بإنشاء المجلس الاقتصادي والاجتماعي الذي عهد إليه جميع المسائل المالية، واللجنة المالية العامة، قامت هذه اللجنة بإعداد الكثير من البحوث والدراسات بشأن مشكلة الازدواج الضريبي الدولي وكيفية معالجتها. وكانت هذه اللجنة المالية تهدف إلى نشر الأبحاث الضريبية، وإصدار موسوعة الاتفاقية الضريبية الدولية الخاصة، بمعالجة مشكلة الازدواج الضريبي، كما قامت هذه اللجنة بالعديد من الدراسات عن الضريبة التي يخضع لها الأجانب ورؤوس الأموال الأجنبية، والمزايا الممنوحة لهم لكنها لم تلقى أي تعاون دولي بشأن هذه الدراسات الخاصة بحل مشكلة الازدواج الضريبي الدولي.

رابعا: منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

بدلت منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية جهود كبيرة في محاولة القضاء على مشكلة الازدواج الضريبي و الذي له أثر سلبي على الاستثمار، وعلى التجارة الخارجية، إن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية كانت بدايتها بإنشاء اللجنة الضريبية للمنظمة سنة 1956، حيث قامت هذه اللجنة بإعداد مشروع لتجنب الازدواج الضريبي الدولي، ثم قامت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بنشر الاتفاقية الخاصة بالازدواج الضريبي عام 1966، وتعد هذه الاتفاقية هي إحدى المراجع المهمة التي لا يمكن الاستغناء عنها عند عقد الاتفاقيات الجبائية الخاصة بمشكلة الازدواج الضريبي.¹

خامسا: اتفاقية الاتحاد الأوروبي للتحكيم الضريبي

¹ أحمد بن يحيى - مجلة المعيار - المجلد الحادي عشر - العدد 2 جوان 2020 - الجزائر، ص-69.

عقد الإتحاد الأوروبي اتفاقية عام 1990 لحل مشاكل الازدواج الضريبي والمنازعات الضريبية واعتمد التحكيم كآلية أساسية لحل هذه المنازعات وألزمت الدول المتعاقدة في هذه الاتفاقية بعدم إحالة القضية إلى التحكيم إلا بعد مرور ثلاثة سنوات من نشوئها.¹

الخاتمة

وكخلاصة لما سبق قوله فإن التعاون الضريبي بين الدول مهما كان الشكل الذي يتخذه، يبقى الحل الأمثل لحل المشاكل الجبائية الدولية المعاصرة وعلى رأسها إشكالية الازدواج الضريبي الدولي، وذلك لا يتجسد الا من خلال تنسيق الجهود بين الدول وتفعيل الأحكام الاتفاقية على أرض الواقع، والحرص على تطبيقها بشكل يحقق الأهداف التي كانت السبب في صياغة مثل هذه الأحكام.

بعد ان انتهيت من بيان موضوع البحث، لابد لي أن أسجل أهم الاستنتاجات التي انتهيت إليها والمقترحات التي أرى أنها جديرة بالطرح، وهذا ما سوف يتم بيانه في الآتي:

الاستنتاجات:

1. لابد من توافر عدة شروط ليتحقق الازدواج الضريبي و هي: وحدة الضريبة المفروضة، وحدة الشخص الملزم بالضريبة، وحدة المال الخاضع للضريبة، وحدة المدة المستحقة عنها الضريبة.
2. تعدد أسباب الازدواج الضريبي الدولي والتي تتمثل في: تباين المعايير الموجبة لفرض الضريبة، تقدم فنون الإنتاج، تقدم وانتشار وسائل المواصلات الحديثة، تواتر انتقال رؤوس الأموال بين الدول، غياب التنسيق بين الدول في مسائل الضرائب.
3. للازدواج الضريبي الداخلي والدولي آثار سلبية عديدة أهمها: زيادة العبء الضريبي على الملتزمين مما يدفعهم للتهرب من دفع الضريبة وهو ما يؤدي بدوره إلى خفض حصيلة الضريبة وهي من أهم الإيرادات التي تعتمد عليها الدولة لتغطية نفقاتها العامة، كما يمثل عقبة أمام العلاقات الاقتصادية الدولية وحرية حركة التجارة الدولية، يعوق انتقال رؤوس الأموال بين الدول، كما يؤدي إلى توزيع العبء الضريبي توزيعا غير عادلا بين الملتزمين الذين يحققون دخولا في خارج بلادهم، والملتزمين الذين يقتصر نشاطهم داخل حدود دولتهم.

التوصيات:

- تعتبر الاتفاقيات الضريبية حجر الأساس في معالجة الازدواج؛ لذلك يُوصى بتوسيع شبكة الاتفاقيات الدولية، وخاصة بين الدول ذات العلاقات التجارية المكثفة، مع تحديث الاتفاقيات القديمة بما يتوافق مع المعايير الجبائية الحديثة.
- يُوصى بإنشاء منصات تعاون بين الإدارات الجبائية لتبادل الخبرات والتقنيات، بما يشمل التدريب المستمر، تطوير نظم الرقمنة، واعتماد قواعد مشتركة لفحص الملفات التي تتضمن عناصر دولية.

¹ Alexandre maitrot de la motte , droit fiscal de l'union européenne, Bruylant, France, 2012, page 484.

– الارتقاء بالرقمنة الجبائية

من خلال:

إنشاء قواعد بيانات موحدة،

استخدام التحليل الرقمي لتتبع العمليات العابرة للحدود،

اعتماد نظم التتبع المالي التي تحدد مصدر الدخل بدقة

– يجب تعزيز برامج التعاون التقني والمالي لمساعدة الدول النامية على بناء منظومات جبائية فعالة، إذ تعد هذه الدول

الأكثر تضرراً من الازدواج والتهرب الضريبي.

قائمة المراجع والمصادر

الكتب باللغة العربية

- سوزي عدلي ناشد "الوجيز في المالية العامة" النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، السنة 2020.
- محمد الزغبى، القانون الضريبي الدولي وأثره على حركة رؤوس الأموال، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2019.
- يونس أحمد بطريق حامد عبد المجيد دراز-المالية العامة: الضرائب والنفقات العامة-الدار الجامعية للطبع والنشر-الإسكندرية-مصر، السنة 1986.
- د. طاهر الجنابي- علم المالية العامة والتشريع المالي، جامعة بغداد، كلية الحقوق، مطبعة العاتك، بلا سنة.
- د. عبد الهادي مقل، نظرية الضريبة، كلية الحقوق، جامعة طنطا، مكتبة جامعة طنطا، مصر، السنة 2003.
- محمد بديع بدوي، دراسات في المالية العامة، القاهرة، دار المعارف المصرية، السنة، 1966.
- د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي الضرائب من الدخل، دار حامد للنشر، عمان، السنة 2015.
- أحمد الشلبي، مبادئ القانون الضريبي المقارن، دار النهضة العربية، القاهرة، 2020، ص. 67.
- أحمد العناني حمدي. اقتصاديات المالية العامة. الدار المصرية للطباعة والنشر. القاهرة، مصر. السنة 1998.
- فاطمة عبد الله، الضريبة الدولية والعدالة الضريبية في ظل العولمة، المركز العربي للنشر، تونس، 2022، ص. 89.
- حسين عوضة - وعبد الرؤوف قطيش - "المالية العامة" الموازنة والضرائب والرسوم - دراسة مقارنة - دار الخلود - الطبعة الأولى 1995.
- د. رياض الشيخ، المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية، دراسة في الاقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، 1966.
- فوزي عطوي، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، 2003.
- محمد شكيري، القانون الضريبي المغربي، دراسة تحليلية ونقدية، الطبعة الثانية 2005.
- المحجوب رفعت، المالية العامة (النفقات و الإيرادات)، دار النهضة العربية، 1996.

الأطروحات والرسائل

- د. حبيب الرحمن حدي، دور السياسة الضريبية في اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية في الدول الآخذة في النمو، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1982.
- زياد أحمد علي عرباسي. العدالة الضريبية من وجهة نظر أرباب الصناعات الفلسطينية. أطروحة مقدمة لاستكمال الحصول على درجة الدكتوراه في العلوم القانونية. كلية الدراسات العليا. جامعة نابلس. فلسطين. 2008.

- حسام فايز أحمد . العلاقة بين المكلف بالضريبة والإدارة الجبائية . أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في العلوم القانونية . كلية الدراسات العليا . جامعة نابلس . فلسطين . دون تاريخ.
- شريف مُجَد، السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، مذكرة مقدمة لتليل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2010.

المقالات

- جامعة قاصدي مرباح، اشكالية الازدواج الضريبي الدولي بين الآثار السلبية وفعالية الحلول الوطنية، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الخامس عشر / يونيو 2016.
- دحمان بن عبد الفتاح، عبد القادر بوعزة . التنافسية الجبائية وأثرها على نماذج من اقتصاديات الدول المغاربية . مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الخامس . جامعة قاصدي مرباح ورقلة . جوان 2011.
- مصطفى عبد القادر، لائحة الضرائب تضع ضوابط لتطبيق القانون، مجلة المصري اليوم، 2015/4/8.
- طارق الضب، الازدواج الضريبي الدولي بين عوامل الاستفحال و فعالية و الآليات التوفيقية، مجلة جيل الأجيال المعمقة، العدد 23.
- أحمد بن يحيى - مجلة المعيار - المجلد الحادي عشر - العدد 2 جوان 2020 - الجزائر.
- سامي خليل، الازدواج الضريبي الدولي: دراسة تحليلية لاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 45، 2021.

الأبحاث الإلكترونية

- حفو مُجَد، إشكاليات الازدواج الضريبي وكيفية تجاوزها، مجلة القانون والأعمال الدولية، .
شوهده بتاريخ: 2023-12-8

<https://www.droitetentreprise.com/>

- موقع وراثة الاقتصاد والمالية، المغرب، تاريخ زيارة الموقع: 2023-12-11
<https://www.finances.gov.ma/ar/Pages.aspx?fiche=3967> مستجدة

- موقع قناة الجزيرة القطرية الإخبارية، تاريخ زيارة الموقع 11/ 2023/12
آخر أخبار اليوم | الجزيرة نت (aljazeera.net)

المراجع باللغة الأجنبية

- Pheuiphanh Ngaosyvathn - Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, - Librairie générale de droit et jurisprudence - Paris - 1980

- GUY GEST et Gilbert Texier - Droit fiscal international - Edition presses Universitaires de France - Paris - 1985
- presses universitaires de . Edition. précis de fixalite internationale Bernard Castagnède-paris. France 2002 .
- ABD EL KADER TIALATI: le droit fiscal international et les pays en voie de développement. Le cas des pays arabes. thèse de doctorat d'état. soutenue devant l université de MONPELIER volume1.a 1987
- Alexandre maitrot de la motte , droit fiscal de l'union européenne, Bruylant, France, 2012
- lemens Fuest & Nadine Riedel, *Taxation and the Digital Economy: Issues and Challenges*, Oxford University Press, 2019
- Palan, Ronen, *The Hidden Treasury: Tax Havens and Globalization*, Cornell University Press, 2010
- Hines, James R., "Tax Competition and Tax Havens," *Journal of Economic Perspectives*, 2005.